

ТЕОРЕТИЧНІ УЗАГАЛЬНЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР

Н. М. Проскуріна, кандидат економічних наук

Аудит в Україні з моменту виникнення і дотепер привертає увагу вчених, практиків і користувачів аудиторських висновків. Масштаби й динамізм його розвитку, роль в економічному житті суспільства природно зумовлюють постійне знаходження в центрі уваги науковців нашої країни питань теорії та методології, організації та регулювання аудиту, подальшого вдосконалювання методики його проведення. В умовах невизначеності та ризику аудит як проста сукупність аудиторських процедур не дозволяє повною мірою сформулювати незалежну професійну думку про достовірність фінансової звітності. Застосування комплексного підходу до виконання всіх робіт у процесі аудиту, з їх підпорядкуванням принципам взаємозв'язку та взаємозумовленості, забезпечить надійність і реальність формування професійного судження аудитора. Одночасно назріла необхідність ретельного наукового дослідження питань, пов'язаних із застосуванням на всіх етапах перевірки аудиторських процедур, що відповідають сучасним вимогам і широко апробовані у закордонній практиці.

Ефективність проведення аудиту значною мірою залежить від правильності визначення цілей аудиту, що досягається через вибір комплексу аудиторських процедур. Різноманітність підходів до класифікації аудиторських процедур за різними критеріями викликає деякі труднощі під час його практичного здійснення, тому особливої актуальності набуває необхідність їх узагальнення.

Питаннями дослідження різноманітності підходів до класифікації аудиторських процедур за різними критеріями займалися: В. Д. Андреев, А. Арнс, М. П. Баришніков, М. Т. Білуха, Дж. Лоббек, Я. В. Петраков, А. Ж. Пшенична, В. В. Рядська, О. Ю. Редько, В. С. Рудницький, В. П. Суйц, А. Д. Шеремет.

Мета статті полягає в уточненні класифікації аудиторських процедур через розгляд теоретичних підходів різних авторів і здійснення їх критичного аналізу.

Кількість і види аудиторських процедур, які повинні бути виконані, визначаються аудитором самостійно з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання. Класифікація аудиторських процедур, на погляд автора, має не тільки теоретичне, але й практичне значення як на етапі планування, так і в загальному аудиторському процесі.

Як свого часу відмітив З. П. Евзлін (1905 р.), правильна класифікація будь-якої сукупності має таке ж важливе значення, як лікарський діагноз для кожного окремого органа або хвороби всього організму [1, с. 78–81].

Доречна послідовність застосування аудиторських процедур під час проведення аудиту дозволить забезпечити ефективність і якість аудиторської перевірки [2, с. 106–109].

У зарубіжній економічній літературі аудиторські процедури поділяють залежно від виду перевірок – на процедури досягнення розуміння структури внутрішнього контролю клієнта; тести контрольних моментів; перевірки операцій за змістом; аналітичні процедури; перевірки окремих елементів сальдо [3, с. 308–309].

При цьому Е. А. Арнс і Дж. К. Лоббек вважають, що «процедури ознайомлення з системою внутрішньогосподарського контролю клієнта, тести контрольних моментів і перевірки операцій за змістом мають відношення тільки до документації, спостереження, опитування і арифметичної точності» [3, с. 309]. На думку автора, даний перелік необхідно продовжити, на вимогу МСА, аналітичними процедурами. В МСА аудиторські процедури класифіковано за змістом і цілями виконуваних робіт (рис. 1).

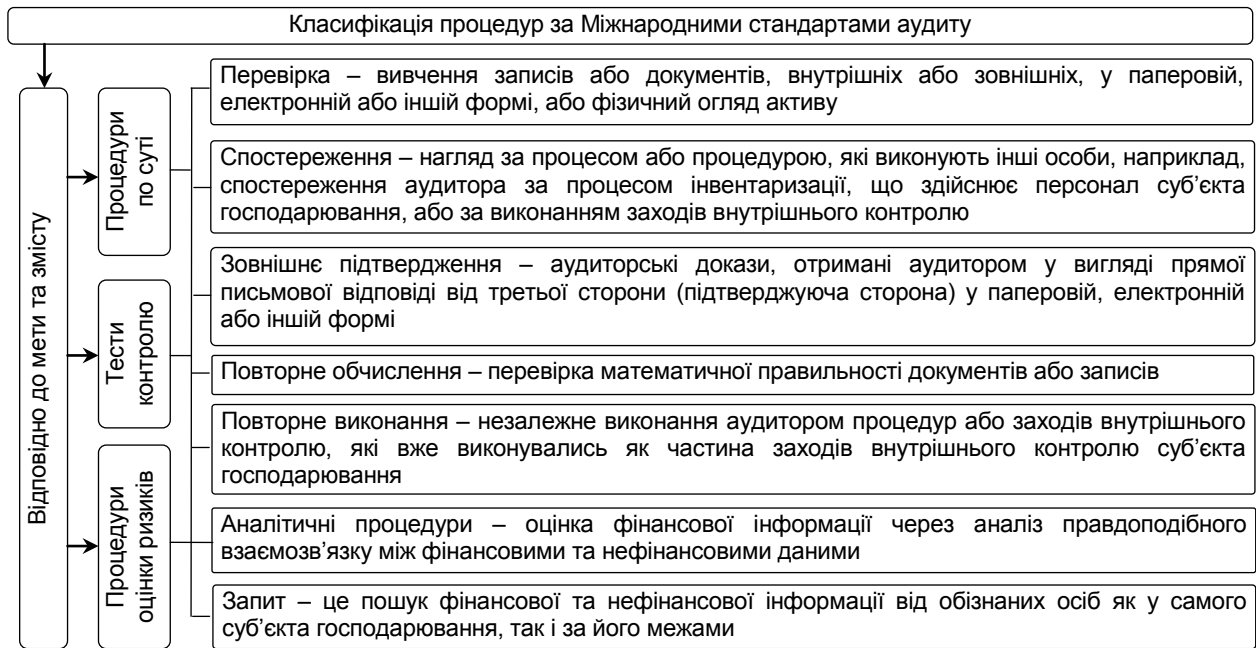


Рис. 1. Класифікація процедур аудиту [4, с. 404–407]

Додержуючись класифікації за МСА [4, с. 405–407], В. В. Рядська [5, с. 158] та А. Ж. Пшенична [6, с. 112] загальну сукупність аудиторських процедур, які проводяться

на різних етапах процесу аудиту, за характером виконання теж поділяють на три великих групи: процедури оцінки ризиків, тести контролю та процедури по суті (рис. 2).



Рис. 2. Класифікація процедур за характером виконання [5, 6]

Процедури оцінки ризиків призначені для отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, включаючи систему внутрішнього контролю та оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів і тверджень.

Тести контролю (іноді називають «тести на відповідність») застосовуються для проведення перевірки з метою виявлення відповідності процедур внутрішнього контролю встановленим нормам, призначені для перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Процедури по суті (іноді називають «незалежні тести») застосовуються для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень, призначені для перевірки операцій і залишків, а

також здійснення інших процедур з метою одержання відомостей про повноту, правильність і законність операцій, які містяться в бухгалтерських записках і фінансової звітності. Вони складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках і розкриття інформації та аналітичних процедур по суті.

В. Д. Андрієв абсолютно всі аудиторські тести класифікує відповідно до процедури їх здійснення (рис. 3).

Професор М. Т. Білуха класифікує аудиторські процедури за призначенням у застосуванні прийомів аудиту (рис. 4).

Систематизація видів процедур за визначеними ознаками, їх зміст і приклади застосування наведено в табл. 1.

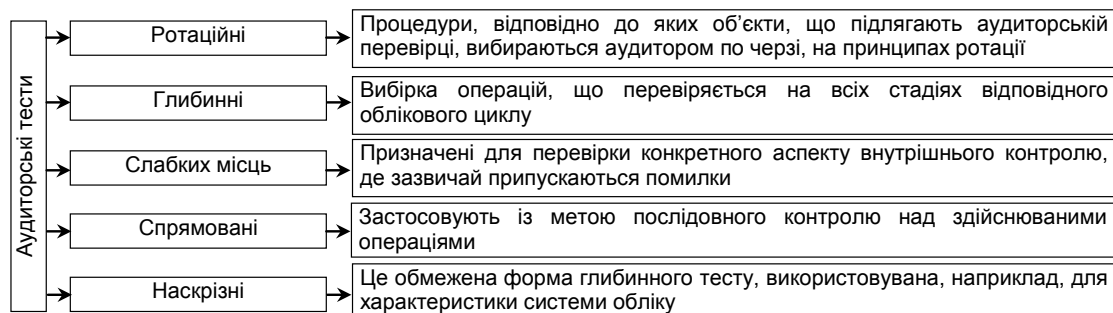


Рис. 3 Класифікація аудиторських тестів [за джерелом 7, с. 72]

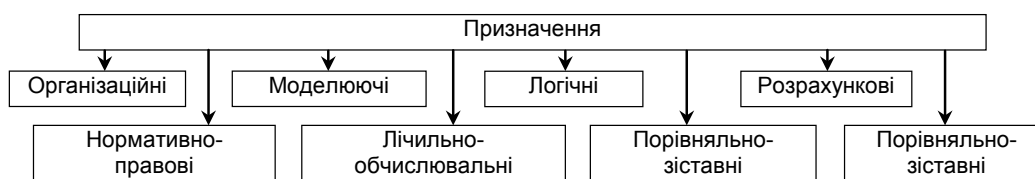


Рис. 4. Класифікація процедур за призначенням [8, с. 41–42]

Таблиця 1

Види процедур і їх застосування [31, с. 41–42]

Ознака	Зміст	Приклад застосування
Організаційні	Підбір фахівців для виконання контрольних функцій, оформлення організаційно-розпорядчої документації встановлення об'єктів і вибір методики контролю	–
Моделюючі	За допомогою організаційних та інформаційних моделей об'єктів контролю дають можливість оптимізувати проведення аудиту за часом і якісними характеристиками із застосуванням обчислювальної техніки	Встановлюють нормативно-правову і фактографічну інформацію, що стосується об'єкта контролю, створюють інформаційний образ
Нормативно-правові	Перевірка відповідності функціонування об'єкта контролю правилам, передбаченим нормативно-правовими актами	Дотримання трудового законодавства, проведення інвентаризації цінностей і дотримання нормативних положень інвентаризації основних активів і зобов'язань
Аналітичні	Розчленовування об'єкта контролю на складові елементи і дослідження їх із застосуванням спеціальних методик	Проведення технологічного і хіміко-лабораторного контролю якості виробів і т. п.
Розрахункові	Перевірка достовірності кількісних і вартісних вимірників господарських операцій, розрахунків узагальнюючих показників, які характеризують об'єкт контролю	Розраховуються продуктивність праці, виконання договорів реалізації продукції і т. п.)
Рахунково-обчислювальні	Перевірка кількісної характеристики об'єктів контролю	Визначення вартості товарів відповідно до ринкових цін, правильності нарахування заробітної плати робітникам, розрахункових стосунків і т. п. Використовують при інвентаризації, дослідженні документів, економічному аналізі, статистичних розрахунках, економіко-математичних методах, інших методичних прийому контролю
Логічні	Ґрунтуються на застосуванні прийомів логіки в процесі контролю. Використовуються в поєднанні з іншими аудиторськими процедурами	Перевірка документів, при економіко-математичних розрахунках, економічному аналізі
Порівняно-порівняльні	Передбачають порівняння і зіставлення об'єкта з його аналогом, затвердженими зразками, нормативно-правовими актами тощо	–

З даною класифікацією повністю погоджується К. О. Утенкова. Проте, з погляду В. С. Рудницького: «наведена класифікація не є повною, вона нагадує певну систематизацію» [9, с. 43].

На думку В. П. Пантелєєва аудиторські процедури реалізують методичні прийоми контролю і аудиту, тому їх характеризують за тими функціями, які вони виконують у контрольно-аудиторському процесі. У зв'язку з цим в основу класифікації контрольно-аудиторських процедур автором покладено ме-

тодичні прийоми контролю і аудиту (рис. 5). Ми не підтримуємо наведену класифікацію, по-перше, тому що вона вносить певну плутанину у визначення як процедур, так і методичних прийомів аудиту. Можливо, дана класифікація доречна для інших форм контролю, наприклад, ревізії. По-друге, певні дії взагалі не застосовні в процесі аудиту, зокрема, прийняття рішень за результатами інвентаризації, організація службового розслідування, видання наказів, розпоряджень, службових листів тощо.

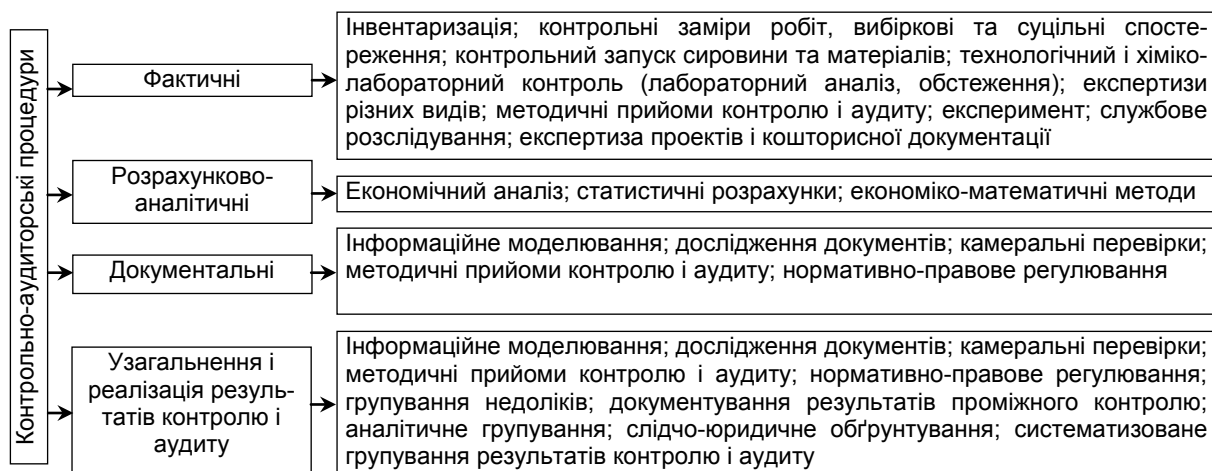


Рис. 5. Класифікація контрольно-аудиторських процедур [10, с. 116–118]

Доречно зазначити, що окремі дослідники розглядають аудиторські процедури, виключно з практичного погляду і вважають, що їх класифікація має насамперед базуватися на

практичному підґрунті, тому що процедури – це дії аудиторів, спрямовані на отримання доказів на конкретній ділянці аудиту (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація аудиторських процедур [11, с. 98]

Класифікаційна група	Зміст
Аудиторські процедури за суттю:	Відносяться до перевірки ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності
детальні	пов'язані з детальною перевіркою достовірності відображення в бухгалтерському обліку оборотів та сальдо по рахункам
аналітичні	включають аналіз і оцінку отриманої аудиторами інформації, дослідження важливих фінансових і економічних показників суб'єкта господарювання, а також встановлення причин їх змін
Контрольні аудиторські процедури	Тобто те, що в аудиті прийнято вважати тестами засобів контролю, що полягають у перевірці працездатності та надійності конкретних засобів внутрішнього контролю економічного суб'єкта, який аудіюється
Аудиторські процедури погодження	Притаманні супутнім аудиторським послугам. Склад і обсяг процедур визначається за домовленістю сторін і можуть відрізнятися від тих аудиторських процедур, які характерні для аудиту фінансової звітності

Автор вважає, що найбільш змістовна класифікація аудиторських процедур за багатьма критеріями запропонована В. С. Рудницьким [9, с. 43–44]. Заслужує на увагу різноманітність і суто фахова направленість даної класифікації. Проте ми не погоджуємось з деякими критеріями класифікації. Наприклад, види аудиторського контролю. З позиції внутрішнього та зовнішнього аудиту «методи можуть бути однаковими при вирішенні однакових завдань (наприклад, оцінка достовірності інформації). Є відмінності в ступені точності та детальності» [12, с. 18]. Розвиваючи цю думку, на наш погляд, у таких випадках будуть однакові не тільки методи, але й процедури перевірки. Тому як зовнішні, так і внутрішні

аудитори застосовують однакові процедури для досягнення однакових цілей. Тобто критерієм є цілі аудиторських процедур. Також недоречною, на нашу думку, є класифікація процедур за господарськими процесами. Незалежно від процесу (купівлі, реалізації тощо) вибір процедури визначається твердженням керівництва, яке підлягає перевірці. За пріоритетом використання, ми вважаємо, доцільно розподілити процедури на основні та додаткові, а не допоміжні.

Вивчивши думку вітчизняних і зарубіжних фахівців щодо класифікації аудиторських процедур і їх переліку, автор узагальнив, систематизував і адаптував класифікацію аудиторських процедур, яка наведена в табл. 3.

Таблиця 3

Класифікація аудиторських процедур*

Ознаки класифікації	Види аудиторських процедур
За відношенням до суб'єкта аудиту	Погоджені, незалежні
Об'єкти аудиту	Основні, додаткові
Мета здійснення процедур	Оцінка внутрішнього контролю, тестування контрольних моментів, перевірки господарських операцій за змістом, аналітичні процедури, перевірки окремих елементів сальдо
Стадії виконання завдання з аудиту	Попередні, операційні (ситуаційні), ретроспективні
За діапазоном покриття	Одичні, комплексні
Період здійснення аудиту	До складання фінансової звітності, після складання річної звітності
За відношенням до використання методичних прийомів	Однорідні, комплексні
За змістом процесу аудиту	Організаційного забезпечення, планування, предметні, контролю якості, підсумкові
Використання електронної обробки даних	Комп'ютеризовані, ручні
За місцем виконання	Виїзні, офісні
За рівнем диференціації	Стандартизовані, визначені самостійно
За рівнем ефективності	Високоєфективні, малоефективні

Примітка. * Узагальнено, систематизовано та адаптовано автором.

Маємо зазначити, що стосовно процедур науковці не мають спільної думки ані з приводу визначення, ані відносно застосування.

Навіть процедури, визначені МСА, згадуються не всіма авторами. Наприклад, перевірка присутня в переліку сімох з дванадцяти авторів, запит – шістьох, підтвердження та аналітичні процедури – десяти, а повторне виконання – тільки двох з них.

Отже, класифікація аудиторських процедур має не тільки теоретичне, а й практичне

значення як на етапах планування і складання робочої програми, так і в загальному аудиторському процесі. З метою підвищення ефективності та якості виконання завдання з аудиту особливого значення набуває розгляд і узагальнення основних підходів до класифікації аудиторських процедур, оскільки аудиторські процедури є елементами методики аудиту. За їх допомогою практично втілюються методи, способи та прийоми аудиту.

ЛІТЕРАТУРА

1. Ластовецький В. Класифікація витрат виробництва / В. Ластовицький // Економіка України. – 1999. – № 3. – С. 78–81.
2. Проскуріна Н. М. Класифікаційні ознаки аудиторських процедур / Н. М. Проскуріна // Забезпечення сталого розвитку економіки на макро- та мікрорівнях : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 12–13 лют. 2011 р.). – О. : ГО «Центр економічних досліджень та розвитку», 2011. – С. 106–109.
3. Аренс А. Аудит : [пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек ; гл. ред. сериї проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : пер. з англ. О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна, О. В. Гик, С. Г. Бендер. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України, 2010. – Ч. 1. – 846 с.
5. Рядська В. В. Аудит : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
6. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. / А. Ж. Пшенична. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
7. Андреев В. Д. Практический аудит: справочное пособие / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
8. Білуха М. Т. Аудит у бізнесі : посіб. для бізнесменів / М. Т. Білуха. – Д. : Фірма «Преском», 1994. – 236 с.
9. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Т. : Економічна думка, 1998. – 192 с.
10. Проскуріна Н. М. Внутрішньофірмові стандарти аудиту: значення та принципи побудови / Н. М. Проскуріна // Соціально-економічний розвиток України і регіонів : тези доповідей з І міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 19–20 листоп. 2009 р.). – Запоріжжя : КПУ, 2009. – С. 138–139.
11. Барышников Н. П. Организация и методика проведения общего аудита / Н. П. Барышников. – М. : Филинь, 1998. – 486 с.
12. Шеремет А. Д. Аудит : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – [2-е изд., доп. і перераб.]. – М. : Инфра-М, 2002. – 352 с.

УДК 658.155.2:330.123.3

ОБГРУНТУВАННЯ ФОНДУ ДИВІДЕНДНИХ ВИПЛАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ У ПОТОЧНОМУ ПЕРІОДІ ТА ДОВГОСТРОКОВІЙ ПЕРСПЕКТИВІ

В. В. Віннікова

У загальному процесі формування дивідендної політики підприємства важливим кроком є вибір певного підходу до її розробки та обґрунтування величини дивідендних виплат. Змістовно це різні етапи, проте вони тісно пов'язані. За інших умов величина фонду дивідендних виплат залежить від обраного методу розрахунку, в основі якого дотримання відповідного підходу (консервативного, поміркованого чи агресивного) до формування дивідендної політики. Разом з тим, низка характеристик щодо величини фонду дивідендних виплат безпосередньо та показників еко-

номічного розвитку господарюючого суб'єкта, що пов'язані з дивідендними виплатами зокрема, слугують критерієм прийняття рішення щодо дотримання відповідного підходу у формуванні дивідендної політики підприємства.

Питання формування дивідендної політики відображені в працях М. Міллера та Ф. Модильяні, М. Гордона, М. Бейкера, Р. Шіллера, Дж. Лінтнера, С. Росса та ін. Серед розробок вітчизняних науковців відомим є праці І. О. Бланка, О. О. Терещенка, Н. В. Харченка, Л. О. Лігоненко, Н. Г. Пігуль, А. Б. Педько та ін. Незважаючи на актуальність досліджень, у